

BVGer A-1647/2006 vom 31. März 2009

Bundesverwaltungsgericht, 2009-03-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1647_2006

FR: TAF A-1647/2006 du 31 mars 2009

IT: TAF A-1647/2006 del 31 marzo 2009

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt beim Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) am 1. Januar 2007 die bei der SRK hängigen Rechtsmittel, sofern es zuständig ist und keine Ausnahme vorliegt. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 31 - Art. 33 und Art. 53 Abs. 2 VGG). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Vorliegend ist keine Ausnahme gegeben und gegen den Einspracheentscheid der Vorinstanz ist die Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht zulässig (Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Dieses ist mithin zur Beurteilung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2002 bildet einzig noch die Frage nach der Methode der Vorsteuerabzugskürzung infolge gemischter Verwendung. Namentlich ist zu prüfen, ob zur Berechnung des Vorsteuerabzugskürzungsschlüssels nur diejenigen zum Beschwerdeführer transferierten Spieler zu berücksichtigen sind, die tatsächlich zur Erbringung von steuerausgenommenen Umsätzen beim Beschwerdeführer beigetragen haben; mit anderen Worten, ob die an andere Clubs ausgeliehenen sowie während längerer Zeit verletzungshalber oder aus anderen Gründen ausgefallenen Spieler bei dieser Berechnung ausser Betracht fallen müssen.

E. 1.3

Der Beschwerdeführer beantragt in prozessualer Hinsicht die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels, ohne allerdings diesen Antrag näher zu begründen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist grundsätzlich möglich, wenn auch praxisgemäss gewöhnlich die Ausnahme (Entscheid der SRK vom 9. Februar 2006, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.57 E. 1d.aa). Die Beschwerdeinstanz kann die Parteien auf jeder Stufe des Verfahrens zu einem weiteren Schriftenwechsel einladen (Art. 57 Abs. 2 VwVG). Ein weiterer Schriftenwechsel ist namentlich dann geboten, wenn die Vernehmlassung der Vorinstanz mit Bezug auf die angefochtene Verfügung neue,

erhebliche Vorbringen tatsächlicher oder rechtlicher Art enthält (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 12. November 1998, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 652 E. 1a, vom 27. April 1994, veröffentlicht in ASA 66 S. 158 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1380/2006 und A-1381/2006 vom 27. September 2007 E. 3.1; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.37 ff.). Dies ist vorliegend offensichtlich nicht der Fall und wurde vom Beschwerdeführer denn auch nicht geltend gemacht. Die Sache ist spruchreif, ein weiterer Schriftenwechsel drängt sich daher für das Bundesverwaltungsgericht, welches das Recht von Amtes wegen anzuwenden hat (BGE 119 V 347 E. 1a; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 212), nicht auf.

E. 2.1

Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die entgeltliche Lieferung von Gegenständen, die entgeltlich erbrachten Dienstleistungen, der Eigenverbrauch sowie der entgeltliche Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, sofern sie nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen oder befreit sind (Steuerobjekt; Art. 5 MWSTG, Art. 18 und 19 MWSTG). Eine Dienstleistung liegt unter anderem vor, wenn immaterielle Werte oder Rechte überlassen werden (Art. 7 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

E. 2.2

Damit eine steuerbare Leistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 5 Bst. c MWSTG]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2a.cc). Die Annahme eines Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 451 E. 6a mit Hinweisen; Ivo P. Baumgartner, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8). Der Transfer oder die Ausleihe von Sportlern von einem inländischen Unternehmen an ein anderes gegen Entgelt stellt einen solchen Leistungsaustausch dar. Die Einnahmen, die mit diesen Dienstleistungen erzielt werden, sind zu versteuern, unabhängig davon, wie der Transfer oder die Ausleihe abgewickelt wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.174/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 2 in Bestätigung des Entscheides der SRK vom 28. Februar 2002 im Verfahren 2001-094).

E. 2.3.1

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 MWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Vorsteuerabzug; Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG). Ist ein Umsatz (in den von Art. 18 MWSTG aufgezählten Fällen) von der Steuer ausgenommen, dann ist auch der Vorsteuerabzug nicht zulässig. Von der Steuer ausgenommen sind die sportlichen Anlässe, bei denen ein Entgelt verlangt wird (Art. 18

Ziff. 15 MWSTG).

E. 2.3.2

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen als auch für andere (sogenannte gemischte Verwendung), so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.3.3

Die Rechtsprechung hat sich bereits mit der Frage der Vorsteuerabzugskürzung aufgrund gemischter Verwendung bei Spielertransfers auseinandergesetzt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 in Bestätigung des Entscheides der SRK vom 28. Februar 2002 im Verfahren 2001-093) und diese wie folgt beantwortet: Das primäre Ziel eines Fussballclubs liegt im sportlichen Erfolg. Dies "(...) nicht zuletzt, um die Gunst der Geldgeber im Allgemeinen und der Fans im Besonderen zu erhalten oder zu gewinnen, wovon letztlich das gesamte (wirtschaftliche) Schicksal des Clubs abhängt. Um dieses Ziel zu erreichen, verpflichtet er Fussballspieler (bzw. erwirbt er die Rechte an ihnen), von deren Einsatz er sich den sportlichen Erfolg verspricht. Wenn auch der Werterhalt oder gar die Wertsteigerung der Rechte an diesen Spielern im Hinblick auf einen möglichen Wiederverkauf eine willkommene Erscheinung für einen Fussballclub darstellt, kann trotzdem nicht gesagt werden, die Rechte würden einzig deswegen erworben, um sie gewinnbringend zu veräussern. Primär werden die Spieler verpflichtet, um mit ihnen sportlich möglichst gut abzuschneiden, um mit ihnen als "Aushängeschilder" bzw. Repräsentanten des Clubs Werbung für sich oder die Geldgeber des Clubs zu betreiben. Diese tatsächlichen Verhältnisse sind auch für die mehrwertsteuerliche Beurteilung massgebend. Der Erwerb von Rechten an Spielern stellt einen mehrwertsteuerlichen Vorumsatz dar, beispielsweise für die sportliche Veranstaltung (Fussballspiel) vor zahlendem Publikum, an der die derart erworbenen Fussballspieler eingesetzt werden, oder/und die Spieler werden als Werbeträger verwendet. Der steuerbare Eingangsumsatz (Erwerb der Rechte) wird folglich sowohl für zum Vorsteuerabzug berechnete, steuerbare Ausgangsleistungen (Werbung) als auch für vom Abzug ausgeschlossene, unecht befreite Ausgangsumsätze (sportliche Anlässe; Art. 18 Ziff. 15 MWSTG) verwendet. Für diese gemischte Verwendung ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen" (Entscheid der SRK 2001-093 vom 28. Februar 2002 E. 6a und b; vgl. hierzu auch Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5). Eine Kürzung ist gemäss dieser Rechtsprechung auch dann vorzunehmen, wenn ein verpflichteter Fussballer im Spiel allenfalls nicht eingesetzt wird: "Auch auf der Ersatzbank wird der Spieler für sportliche Veranstaltungen "verwendet" im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Nicht schädlich ist überdies, dass der Spieler beispielsweise infolge Verletzung nicht in jedem Fussballspiel zum Einsatz gelangt. Es genügt, dass er dafür verpflichtet worden ist, auch wenn es aufgrund höherer Gewalt in einzelnen Ausnahmefällen nicht dazu kommen sollte" (Entscheid der SRK 2001-093 vom 28. Februar 2002 E. 6c).

E. 2.3.4

Für eine Kürzung der Vorsteuern stehen dem Steuerpflichtigen praxisgemäss die gesetzliche bzw. effektive Methode, zwei verschiedene Pauschalvarianten sowie allenfalls die Alternativmethode zur Verfügung (Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, herausgegeben von der ESTV, Rz. 874 ff., vgl. auch Wegleitung 1997 für

Mehrwertsteuerpflichtige, herausgegeben von der ESTV, Rz. 861 ff.; Spezialbroschüre Nr. 06; siehe Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.5, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.4 mit Hinweisen).

E. 2.4

Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 47 Abs. 2 MWSTG). Die Verzinsungspflicht hängt weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Steuerpflichtigen ab. Wenn die Zahlung zu spät erfolgt, tritt allein aufgrund dieser Verspätung die vorgesehene Rechtsfolge (Verzugszinspflicht) ein. Dieser Verzugszins ist selbst dann geschuldet, wenn der Schuldner gar nicht imstande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Mehrwertsteuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (vgl. betreffend die Mehrwertsteuerverordnung die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 5.1, A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.8 mit Hinweisen, A-1402/2006 vom 17. Juli 2007 E. 2.5). Im MWSTG ist ein Erlass allein der Verzugszinse nicht vorgesehen (vgl. Jean-Daniel Rouvinez, in mwst.com, a.a.O., ad Art. 47 Abs. 2 Rz. 9).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall ist die Frage unbestritten, dass für die zum Beschwerdeführer transferierten Spieler grundsätzlich eine Kürzung des Vorsteuerabzugs infolge gemischter Verwendung vorzunehmen ist (vgl. E. 2.3.2). Strittig ist, wie bzw. in welchem Umfang diese Kürzung zu erfolgen hat. Nach Auffassung des Beschwerdeführers ist die von der ESTV angewandte Methode zur Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung nicht sachgerecht. Er bringt vor, entscheidend müsse die "potentielle Leistungserbringungsmöglichkeit" eines jeden zum Beschwerdeführer transferierten Spielers sein. Eine sachgerechte Lösung verlange eine Untersuchung über den Umfang, in welchem ein Spieler tatsächlich zur Erzielung von ausgenommenen Umsätzen beigetragen habe bzw. überhaupt effektiv habe beitragen können. An andere Clubs ausgeliehene sowie während längerer Zeit verletzungshalber oder aus anderen Gründen ausgefallene Spieler dürften bei der Vorsteuerabzugskürzung nicht berücksichtigt werden. Dies ergebe sich auch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Der Vorsteuerabzugskürzungsschlüssel müsse vielmehr errechnet werden aus einer Gegenüberstellung der Zeitperiode, während welcher ein Spieler effektiv für den Beschwerdeführer habe eingesetzt werden können mit jener, während der dieser ausgeliehen oder verletzt gewesen sei bzw. aus anderen Gründen nicht habe eingesetzt werden können. Eine solche Berechnung der Einsatzmöglichkeiten habe er für jeden zu ihm transferierten Spieler einzeln vorgenommen (vgl. Beschwerdebeilagen Nr. 23 und 24). Im Speziellen trage ein ausgeliehener Spieler einzig bei jenem Club zur Leistungserbringung bei, bei welchem er effektiv präsent sei und spiele. Würde dieser Spieler nun auch noch (und zusätzlich) beim abgebenden Club berücksichtigt, würde derselbe Spieler bei zwei verschiedenen Clubs zur Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung herangezogen, was unsinnig wäre. Zudem werde auf den für die ausgeliehenen Spieler vereinnahmten Leihsummen (genau wie auf den Transfersummen) wiederum die Mehrwertsteuer abgerechnet und bezahlt.

E. 3.2.1

Vorliegend ist der Beschwerdeführer mit dem Erwerb von "Rechten an Spielern" im Sinne der dargelegten Rechtsprechung (vgl. E. 2.3.3) zweifellos danach bestrebt, diese an Fussballspielen mit Erfolg einzusetzen, um so schliesslich den sportlichen und

wirtschaftliche Erfolg des Clubs zu sichern. Über die mehrwertsteuerlichen Folgen hinsichtlich derjenigen Spieler, die verletzungshalber ausfallen, auf der Ersatzbank platziert werden oder aus anderen Gründen nicht zum Einsatz kommen, äussert sich die zitierte Rechtsprechung unmissverständlich. Demnach werden die "Rechte an solchen Spielern" auch in diesen Fällen für sportliche Veranstaltungen "verwendet" im Sinne der Mehrwertsteuer, was eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung zur Folge hat (vgl. E. 2.3.3, 2. Absatz). Die Argumentation des Beschwerdeführers, wonach stets auf die "potentielle Leistungserbringungsmöglichkeit" eines jeden Spielers abzustellen sei, geht folglich bereits von vornherein fehl. Ihm ist - den Ausführungen der Vorinstanz zustimmend - vielmehr entgegen zu halten, dass anlässlich eines Fussballspiels nicht immer alle Fussballer auf dem Spielfeld zum Einsatz kommen, sei dies aus taktischen Überlegungen, aus gesundheitlichen Gründen oder aus anderen Motiven, wie zum Beispiel deren unzureichende Leistung. Dennoch bleiben auch die Spieler auf der Ersatzbank wie auch die verletzten Fussballer "Aushängeschilder" bzw. Repräsentanten des Fussballteams und haben damit Anteil an der sportlichen Gesamtleistung ihres Clubs. Zudem ist es üblich, dass meist alle Spieler während eines sportlichen Anlasses präsent sind und so einen Rückhalt für die Spieler auf dem Spielfeld bilden. Sie tragen auf diese Weise zur Mannschaftsleistung bei. Diese Ausführungen bestätigen, dass auch solche Spieler für den sportlichen Anlass eingesetzt werden, was eine "Verwendung" der "Rechte an diesen Spielern" im Sinne der Mehrwertsteuer für steuerausgenommene Umsätze darstellt. Aus der etwas missverständlichen bundesgerichtlichen Formulierung betreffend die konkrete Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung bei der gemischten Verwendung im Falle von Spielertransfers (Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 6) lässt sich - entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers - nichts zu seinen Gunsten ableiten, hat das Bundesgericht doch in grundsätzlicher Hinsicht die zu dieser Rechtsfrage entwickelten Prinzipien der SRK, auf die sich vorliegend auch das Bundesverwaltungsgericht stützt (vgl. E. 2.3.3), explizit bestätigt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2).

E. 3.2.2

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer gegen Entgelt anderen Fussballclubs diverse Spieler über mehrere Monate hinweg ausschliesslich leihweise zur Verfügung gestellt hat. Wie lange ein Fussballer beim Beschwerdeführer bzw. beim ausleihenden Club tätig war (und zu welchen Konditionen), lässt sich den eingereichten Unterlagen entnehmen (vgl. Beschwerdebeilagen Nr. 11 bis 19 betreffend die Arbeitsverträge zwischen dem Beschwerdeführer und den fraglichen Fussballspielern sowie betreffend die Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und den ausleihenden Clubs). Die Frage, ob die Vorsteuern auch in jenen Fällen zu kürzen sind, in denen ein Fussballer nicht während der ganzen Vertragsdauer beim Beschwerdeführer spielt, sondern an einen Drittclub entgeltlich ausgeliehen ist, bleibt als Nächstes zu prüfen, äussert sich doch die zitierte Rechtsprechung (vgl. E. 2.3.3) hierzu nicht. Von demjenigen Zeitpunkt an, ab welchem ein Spieler einem Drittclub ausschliesslich zur Verfügung gestellt bzw. ausgeliehen wird, entfällt beim Beschwerdeführer die gemischte Verwendung des betreffenden Spielers. Ein ausgeliehener Fussballspieler trägt während der Ausleihphase nicht mehr gleichzeitig zu den genannten steuerbaren und steuerausgenommenen Leistungen (vgl. E. 2.3.3) des Beschwerdeführers bei. Vielmehr wird der Spieler vom Beschwerdeführer ausschliesslich für eine steuerbare Ausgangsleistung verwendet. Diese besteht darin, dass die "Rechte an einem Fussballspieler" einem Drittclub gegen eine

Entschädigungsleistung ("Leihgebühr") zur Verfügung gestellt werden (vgl. E. 2.2), wofür ihm grundsätzlich auch der Vorsteuerabzug zusteht. Bei der Berechnung des Vorsteuerabzugskürzungsschlüssels für eine Steuerperiode, während der ein Fussballer nacheinander zeitweise gemischt und zeitweise ausschliesslich für eine steuerbare Ausgangsleistung "verwendet" wurde, ist dies grundsätzlich angemessen zu berücksichtigen.

E. 3.2.3

Die Vorinstanz hat die Vorsteuerabzugskürzung mit der "Pauschalvariante 2" (prozentuale Kürzung des Vorsteuerabzugs anhand des Gesamtumsatzes) ermittelt (vgl. hierzu E. 2.3.4). Auf diese Weise sind die "Erträge aus Leihgebühren" als steuerbare Umsätze in die Berechnung des zur Kürzung des Vorsteuerabzugs dienenden "Umsatzschlüssels" (errechnet aus dem Verhältnis zwischen den steuerbaren und steuerausgenommenen Umsätzen in Prozenten) angemessen miteingeflossen (vgl. Beilage B zur EA Nr. 270'630). Dadurch verringert sich die Abzugsquote. Inwiefern diese Methode im vorliegenden Fall nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen soll, kann den weitgehend pauschalen Einwendungen des Beschwerdeführers nicht entnommen werden. Jedenfalls ist seine Methode (Berechnung anhand der "potentiellen Leistungserbringungsmöglichkeiten", vgl. E. 3.1), die er zur Ermittlung des Vorsteuerabzugs angewandt haben will, für das Bundesverwaltungsgericht (wie auch für die Vorinstanz) nicht nachvollziehbar und kann schon deshalb nicht zu einem sachgerecht(er)en Ergebnis führen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt folglich abzuweisen.

E. 4.1

Schliesslich wendet sich der Beschwerdeführer gegen die Erhebung des Verzugszinses. Zur Begründung bringt er vor, dass er aufgrund der geführten Besprechungen und der Dauer des Verfahrens in guten Treuen habe davon ausgehen können, die anfänglich von der ESTV nachgeforderten Mehrwertsteuern würden massiv reduziert bzw. gänzlich fallengelassen. Aufgrund der besonderen Umstände und im Sinne einer Ausnahme sei auf die Erhebung des Verzugszinses zu verzichten.

E. 4.2

Das MWSTG sieht einen Erlass nur des Verzugszinses nicht vor (vgl. E. 2.4). Sowohl der Verwaltung wie auch dem Gericht ist es deshalb verwehrt, einen solchen zu gewähren; Ausnahmefälle sind gesetzlich nicht vorgesehen. Inwiefern wegen der Besprechungen zwischen dem Beschwerdeführer und der ESTV mit Bezug auf die Verzugszinse eine Vertrauensgrundlage geschaffen worden wäre, die ihren Erlass zur Folge hätte, ist weder aufgrund der Akten noch aufgrund der beschwerdeführerischen Ausführungen ersichtlich. Aus diesen Gründen ist die Beschwerde in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

E. 5

Entsprechend ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 3'500.-- sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.